

7. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А. М. Прохоров. — 3-е изд. — М.: Сов. энциклопедия, 1984. — 1600 с.
8. Сучасний тлумачний словник української мови: 65000 слів / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського. — Х.: ВД «ШКОЛА», 2006. — 1008 с.
9. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. — 3-тє вид., випр. та доп. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. — 587 с.
10. Колот А. М. Інноваційна праця та інтелектуальний капітал як провідні чинники розвитку та підвищення якості освітньої діяльності // Досвід організації та активізації навчального процесу на основі впровадження інноваційних технологій. Зб. матеріалів наук.-метод. конференції 5-8 лютого 2008 р. — У 2 т. — Т. 1. — К.: КНЕУ, 2008. — С. 29—42.

Надійшла до редакції: 20.12.2008

УДК 657.4

С. В. Сагова, канд. екон. наук, доц.,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Розглянуто особливості бухгалтерського обліку деяких видів нематеріальних активів, зокрема гудвілу. Визначено сутність позитивного та негативного гудвілу. З'ясовано, що зароблений у ході здійснення діяльності підприємства гудвіл (висока ділова репутація) не може бути проданий окремо, сам по собі, а тільки разом з активами і зобов'язаннями підприємства. Запропоновані бухгалтерські проведення з обліку нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальні активи, гудвіл, позитивний гудвіл, негативний гудвіл, акції, балансова вартість, активи, зобов'язання.

Становлення ринкової економіки в Україні потребує перегляду й реформування всієї системи економічних знань у вітчизняній науці, починаючи з економічної теорії і закінчуючи найбільш прикладною економічною наукою — бухгалтерським обліком. Підвищилася зацікавленість у вивченні деяких економічних термінів і процесів, які раніше не мали місця в діяльності вітчизняних підприємств. Це, зокрема, стосується такого поняття, як нематеріальні активи, гудвіл та облік операцій з ними. Сьогоденна економічна криза призведе до активізації таких операцій, коли слабкі підприємства можуть стати об'єктами купівлі-продажу або злиття з тими, що змогли протистояти кризовим негативам. Дедалі частіше на практиці виникатиме необхідність відображати в обліку при купівлі-продажу підприємств такого нематеріального активу, як гудвіл. Адже гудвіл — це позитивна чи негативна різниця між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю.

Проблему використання та обліку нематеріальних активів і гудвілу вивчали такі вчені, як М. Т. Білуха, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. Даному питанню присвячено публікацію Т. Любкіна («Похідні фінансові інструменти»).

На підставі вивчення останніх досліджень і публікацій з проблеми обліку нематеріальних активів можна зробити висновок, що науковцями не приділено достатньо уваги даним операціям та не запропоновано цілісної системи їх обліку. Крім того, нез'ясованими залишаються деякі положення щодо визначення поняття «нематеріальний актив» та суми гудвілу як одного з видів нематеріальних активів. Тому на сучасному етапі стоїть проблема створення такої системи обліку нематеріальних активів, яка забезпечувала б управлінський апарат підприємств необхідною інформацією для прийняття своєчасних управлінських рішень. Також, враховуючи розбіжності викладення даного питання в положеннях бухгалтерського обліку, стає очевидним, що облік гудвілу є неоднозначним і потребує досконалого вивчення у контексті впровадження у вітчизняну практику.

Актуальність обраної теми дослідження полягає не тільки у відсутності накопиченого досвіду роботи вітчизняних підприємств у сфері обліку гудвілу, а й недостатнього висвітлення даної проблеми в теоретичному аспекті. Метою дослідження даної статті є висвітлення проблемних питань термінології та обліку нематеріальних активів. Поставлено такі завдання дослідження:

- критичний огляд термінології;
- розкриття особливостей обліку такого виду нематеріальних активів як гудвіл.

Нематеріальні активи — це активи довгострокового використання, які не мають матеріально-предметної форми, але мають вартісну оцінку, і використання яких приносить економічні вигоди. Нематеріальні активи є капітальними активами, що не мають речового втілення, і ринкова оцінка яких залежить од прав, які надаються їх власнику. Балансова вартість даних активів не повинна перевищувати їх історичної вартості.

До нематеріальних активів відносять сукупність прав підприємства розпоряджатися об'єктами інтелектуальної та промислової власності і переваг підприємства порівняно з іншими суб'єктами підприємницької діяльності, що працюють у цій галузі. Склад нематеріальних активів (прав, переваг і привілеїв):

- права, що виникають з авторських договорів: на наукові, літературні та мистецькі твори, на комп'ютерні програми, бази даних тощо;
- патенти на винаходи, на промислові зразки;
- права на селекційні досягнення;
- права на товарні знаки;
- права користування земельними ділянками, природними ресурсами, майном;
- права на комерційні позначення;
- гудвіл.

У зарубіжній обліковій практиці нематеріальні активи вважаються одним з найскладніших розділів бухгалтерського обліку. Це пов'язано з невизначеністю оцінки окремих видів нематеріальних активів і терміну їх використання. Крім того, в міжнародній практиці до нематеріальних активів відносять імена (пов'язані з діяльністю фірми), зобов'язання сторонніх осіб не вступати в конкурентні відносини, задокументовані консультації.

У бухгалтерському обліку до нематеріальних активів відносять лише ті нематеріальні активи, право на користування якими придбано (куплено) в інших суб'єктів, або ті активи, які можна продати, тобто які мають певну цінність з погляду отримання в майбутньому економічної вигоди. Тож нематеріальні активи — це придбані (куплені) права або права, які можна продати (передати). Саме цим відрізняються нематеріальні активи від витрат на діяльність підприємства. Тобто нематеріальний актив являє собою певну цінність, а витрати — це не цінність, а вкладення у майбутні вигоди.

«Гудвіл» — рахунок обліку додатної різниці між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю.

«Негативний гудвіл» — рахунок обліку аналогічно визначеної від'ємної різниці. «Гудвіл при консолідації» — не рахунок бухгалтерського обліку, а лише коригуючий показник консолідованого балансу, різниця між фактичною собівартістю інвестицій у дочірні підприємства і номінальною вартістю придбаних акцій. Імовірність появи гудвілу (негативного гудвілу) на балансі покупця зумовлена тим, що вартість будь-якого підприємства як цілісного господарсько-майнового комплексу завжди в той чи інший бік відрізняється від сукупної вартості придбаних таким чином активів і зобов'язань.

Якщо сума, сплачена покупцем за придбання підприємства, перевищує оціночну вартість придбаних унаслідок цієї угоди активів і зобов'язань, то отримана в результаті такого порівняння різниця визнається нематеріальним активом, облік яко-

го ведеться на рахунку 191 «Гудвіл». Якщо сума, сплачена покупцем за придбання підприємства, нижча від оціночної вартості придбаних активів і зобов'язань, різниця визнається контрактивом, облік якого ведеться на рахунку 192 «Негативний гудвіл».

Гудвіл стає об'єктом бухгалтерського обліку і відображення у звітному балансі лише в разі проведення операції купівлі підприємства, тобто тоді, коли покупець витрачається на придбання підприємства. Гудвіл може бути визнаним також у консolidованому балансі (але не в окремому балансі інвестора) при визначенні фінансових результатів від фінансових вкладень у дочірні та інші, залежні від цього інвестора, підприємства.

Не може бути об'єктом бухгалтерського обліку та об'єктом відображення у звітному балансі гудвіл, набутий унаслідок здійснення діяльності підприємства, навіть якщо це підприємство успішно працює, має міцні, вигідні ділові зв'язки, вирізняється високою кваліфікацією персоналу, доброю репутацією серед клієнтів, вигідним місцезнаходженням, оскільки такий гудвіл неможливо достовірно оцінити, а отже, ідентифікувати. Тобто в такому разі події, які спричиняють зростання вартості підприємства, не можуть бути виділеними і відображеними в обліку відокремлено.

На відміну від інших активів гудвіл не може бути самостійним об'єктом укладання угод, оскільки цей нематеріальний актив не може існувати окремо від підприємства, його неможливо ні продати, ні передати, ані подарувати. Гудвіл з'являється, як правило, внаслідок придбання певної сукупності активів підприємства, яке після завершення такої угоди перестає існувати як самостійна господарююча одиниця. Гудвіл є наслідком здійснення угоди, а не її об'єктом. Гудвіл відрізняється від усіх інших нематеріальних активів за методами оцінки, способами придбання, методами амортизації, способами вибуття (списання). Імовірно, що в деяких випадках вартість гудвілу може бути умовною. Виникнення різних непередбачуваних обставин, які сприятимуть втраті ділової репутації, може призвести до знецінення гудвілу.

Розглянемо виникнення гудвілу за різних варіантів: об'єднання підприємств і купівля-продаж.

Об'єднання підприємств може відбуватися за рахунок: купівлі підприємства, зворотної купівлі та об'єднання інтересів. У разі купівлі підприємства підприємство-покупець повністю поглинає придбане підприємство і включає всі придбані активи та зобов'язання до свого балансу.

За зворотної купівлі укладається угода про те, що одна сторона купує пакет акцій підприємства, яке представляє другу сторону, але водночас у порядку обміну випускає таку саму кількість своїх акцій з правом голосу. Контроль над об'єднаним підприємством переходить до власників того підприємства, яке було куплено. Об'єднання інтересів виникає тоді, коли таке об'єднання не може бути кваліфіковано як купівля чи продаж, але при цьому утворюється єдине підприємство.

Злиття підприємств відбувається шляхом консолідації балансів з обміном акцій, випущених до злиття, на акції новоутвореного підприємства. При цьому права та обов'язки, ризики і вигоди кожного з підприємств — учасників угоди переходять до нової юридичної особи, що виникає внаслідок такого злиття. При приєднанні однієї юридичної особи до іншої юридичної особи всі права та обов'язки, ризики і вигоди підприємства, що приєднується, переходять до підприємства, яке приєднує.

До складу підприємства як цілісного майнового комплексу входять усі види ресурсів, якими воно володіє: земельні ділянки, будівлі, споруди, обладнання, інвентар, сировина, матеріали, товари, готова і незавершена продукція, боргові права і вимоги, а також, виключні права у вигляді фірмової назви, товарних знаків і знаків обслуговування тощо.

Підготовка підприємства до продажу (передачі) є обов'язком покупця і проводиться за його рахунок, якщо інше не передбачено угодою. За договором купівлі-продажу продавець (власник підприємства-об'єкта продажу) зобов'язується передати у власність покупця підприємство в цілому як майново-господарський комплекс за винятком тих прав і обов'язків, які продавець не може передати іншим особам, наприклад, дозвіл (ліцензію) на право вести відповідний вид діяльності.

Оцінка майна, що продається, здійснюється на підставі акта інвентаризації активів і зобов'язань. Інвентаризація підприємства проводиться на дату прийняття рішення про його продаж і оформлюється інвентаризаційними актами офіційно затвердженого зразка. Акт інвентаризації разом з іншими документами розглядається сторонами перед підписанням договору про купівлю-продаж. Це такі документи: бухгалтерський баланс, висновок незалежного аудитора і фахівця з оцінки майна (якщо є така потреба), а також докладний перелік боргових прав і зобов'язань із зазначенням їх розмірів та ймовірних термінів погашення. Ці документи є необхідним додатком до договору купівлі-продажу.

Передача підприємства від продавця до покупця оформлюється передавальним актом, у якому вказуються дані про майно підприємства і про повідомлення кредиторам про продаж підприємства. З моменту підписання такого акта підприємство вважається переданим покупцеві з усіма вигодами і ризиками. Право власності на підприємство переходить до покупця з моменту державної реєстрації цього права.

Продаж підприємства може також відбуватися на аукціоні у зв'язку з його банкрутством або приватизацією. У такому разі до покупців не висувуються додаткові вимоги стосовно об'єкта придбання. У разі ж придбання підприємства шляхом участі в конкурсних торгах покупцям пред'являються певні умови щодо виконання інвестиційних програм стосовно об'єкта приватизації. Переможець та організатор торгів (аукціону, конкурсу) підписують протокол, який має силу договору купівлі-продажу.

Деякі фахівці у таких випадках гудвіл рекомендують визначати як різницю між купівельною вартістю підприємства і його оціночною (початковою) вартістю. Однак цей метод не можна назвати раціональним, оскільки протокольна (стартова) ціна підприємства не завжди збігається (і практика показує, що, як правило, не збігається) із сумарною справедливою вартістю його активів і зобов'язань. Результат, отриманий шляхом порівняння справедливої (на момент зарахування на баланс) вартості майна придбаного підприємства із сумою, сплаченою за купівлю в цілому, без сумніву, буде більш точним. Зважаючи на те, що на сьогодні офіційно затвердженої методології бухгалтерського обліку продажу підприємств немає, у прикладах, наведених нижче, продемонстровано авторське бачення таких ситуацій. Наведемо приклад обліку позитивного гудвілу.

Припустимо, що рада акціонерів виробничого об'єднання, до складу якого входить кілька самостійних суб'єктів господарювання (підприємств — юридичних осіб, щодо діяльності яких виробниче об'єднання складає зведену фінансову звітність), вирішує продати одне зі своїх підприємств. При цьому прибуток від продажу вирішено скерувати на поповнення оборотного капіталу акціонерного товариства. Для цього між двома суб'єктами (підприємством, яке продає, і підприємством — об'єктом продажу) насамперед здійснюються всі необхідні внутрішньогосподарські розрахунки, зокрема з переведення залишків нерозподіленого прибутку та резервів на баланс продавця. Вважатимемо, що всі ці розрахунки вже завершені. Підприємство продається за 800 тис. грн.

При цьому податкові зобов'язання продавцем не нараховуються і, відповідно, у покупця податковий кредит не виникає, оскільки, згідно з пп. 3.2.8 статті 3 Закону про податок на додану вартість, продаж сукупних валових активів (з урахуванням вартості гудвілу) не є об'єктом обкладання податком на додану вартість. Дата передачі майна покупцеві (підписання акта), як правило, збігається з датою державної реєстрації права власності.

У бухгалтерському обліку правонаступника (покупця) операції придбання підприємства будуть відображені так, як це показано в табл. 1.

У наведеному прикладі ринкова (справедлива) вартість підприємства, яке купується, становить 289000 тис. грн: $(150000 + 10000 - 2000 + 140000 + 1500 - 500 + 50000 - 60000)$. У цьому випадку позитивна різниця (позитивний гудвіл) між купівельною вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю, становить 511000 тис. грн: $800000 - (150000 + 10000 - 2000 + 140000 + 1500 - 500 + 50000 - 60000)$.

Слід зазначити, що приєднання активів і зобов'язань придбаного підприємства до відповідних статей балансу покупця відбувається шляхом докладних (аналітичних) записів за вказаним рахунком (685 «Розрахунки з іншими кредиторами»). Для цього особливого випадку, щоб «не заважали» інші дебітори та кредитори, які до цієї операції не мають відношення, можна скласти окрему відомість із відкриттям до рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» окремого рахунка третього порядку під назвою, яка відповідала б означеній події.

Таблиця 1

**КУПІВЛЯ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЦІНОЮ, БІЛЬШОЮ,
НІЖ БАЛАНСОВА ВАРТІСТЬ ЙОГО АКТИВІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума (тис. грн)
		Д-т	К-т	
1	Витрати на придбання основних засобів купованого підприємства	151	685	150000
2	Оприбутковано основні засоби придбаного підприємства	10	151	150000
3	Оприбутковано запаси придбаного підприємства	20-28	685	140000
4	Відображено передачу боргових прав (дебіторська заборгованість) од придбаного підприємства	18,36,37	685	50000
5	Відображена передача боргових зобов'язань (кредиторська заборгованість) придбаного підприємства	685	50-68	60000
6	Проплачено заборгованість за придбане підприємство	685	311	800000
7	Дооцінено окремі придбані основні засоби до ринкової вартості	10	685	10000
8	Уцінено окремі придбані основні засоби до ринкової вартості	685	10	2000
9	Дооцінено окремі придбані і запаси до ринкової вартості	20-28	685	1500
10	Уцінено окремі придбані та запаси до ринкової вартості	685	20-28	500
11	Визначено та оприбутковано позитивний гудвіл (різниця між вартістю придбання підприємства та оціночною (справедливою) вартістю активів і зобов'язань, що надійшли на баланс унаслідок такого придбання)	191	685	511000

Надалі сума гудвілу має амортизуватися. Амортизація відображається щомісячними проведеннями: Д-т 92 «Адміністративні витрати» К-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» на суму нарахованої амортизації. У п. 10 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» зазначено: «Первісна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку корисного використання». Оскільки в даному тексті використано два терміни «первісна» та «балансова» вартість, то незрозуміло, яка саме вартість має амортизуватися: первісна чи балансова. Якщо амортизуватися повинна балансова (залишкова) вартість, тоді кореспонденція рахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріаль-

них активів» з рахунком витрат є правильною, якщо ж первісна вартість — тоді рахунок зношення має кореспондувати безпосередньо до рахунка 191 «Гудвіл». Але оскільки відомо, що балансова вартість збігається з первісною лише перед початком використання необоротного активу, тобто до першого нарахування амортизації, то, можливо, тільки про цей момент і йдеться в п. 10 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Розглянемо приклад відображення негативного гудвілу, тобто варіант придбання підприємства за ціною, яка є нижчою від вартості його активів. Припустимо, що те саме підприємство, що і в першому прикладі, купується тепер за 200000 тис. грн. У бухгалтерському обліку правонаступника (покупця підприємства) операції придбання підприємства будуть відображені так, як це показано в табл. 2.

У наведеному прикладі ринкова (справедлива) вартість підприємства, яке купується, становить 227600 тис. грн: 130000 + 15000 – 400 + 155000 + 20000 – 12000 + 90000 – 170000. З прикладу видно, що вартість підприємства як цілісного господарсько-майнового комплексу відрізняється від сукупної вартості придбаних таким чином активів і зобов'язань.

Таблиця 2

**КУПІВЛЯ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЦІНОЮ, НИЖЧОЮ,
НІЖ БАЛАНСОВА ВАРТІСТЬ ЙОГО АКТИВІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	К-т	
1	Витрати на придбання основних засобів купованого підприємства	151	685	130000
2	Оприбутковано основні засоби придбаного підприємства	10	151	130000
3	Оприбутковано запаси придбаного підприємства	20-28	685	155000
4	Відображено передачу боргових прав від придбаного підприємства (дебіторської заборгованості)	18;36;37	685	90000
5	Відображена передача боргових зобов'язань придбаного підприємства (кредиторської заборгованості)	685	50-68	170000
6	Проплачено заборгованість за придбане підприємство	685	311	200000
7	Дооцінено окремі придбані основні засоби до ринкової вартості	10	685	15000
8	Уцінено окремі придбані основні засоби до ринкової вартості	685	10	400
9	Дооцінено окремі придбані і запаси до ринкової вартості	20-28	685	20000
10	Уцінено окремі придбані і запаси до ринкової вартості	685	20-28	12000
11	Визначено та оприбутковано негативний гудвіл (від'ємна різниця між вартістю придбання підприємства й оціночною (справедливою) вартістю активів та зобов'язань, що надійшли на баланс унаслідок такого придбання)	685	192	27600

У цьому прикладі негативна різниця (негативний гудвіл) між купівельною вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю становить 27600 тис. грн: 200000 – (30000 + 15000 – 400 + 155000 + 20000 – 12000 + 90000 – 170000).

Отже ми розглянули варіанти обліку позитивного та негативного гудвілу, який виникає як позитивна чи негативна різниця між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю. Практична цінність проведеного дослідження

полягає у впровадженні обліку такого нематеріального активу як гудвіл вітчизняними підприємствами.

У ході дослідження з'ясовано, що для правильного визначення та обліку нематеріальних активів потрібно враховувати такі умови:

- нематеріальними активами є права на ті чи інші об'єкти нематеріального характеру, а не самі об'єкти;
- права, що визначаються як нематеріальні активи, можуть виникати тільки з договорів, у яких визначено умови, за яких набувач цих прав може ними користуватися;
- права, що зараховуються на баланс як нематеріальні активи, дають імовірність отримання в майбутньому економічної вигоди.

Література

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» за № 283/97-ВР від 22.05.1997 р. зі змінами і доповненнями.—Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21.
2. Правила випуску й обігу фондових деривативів, затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 26.07.97р. за № 13, зі змінами і доповненнями від 20.11.2001р. № 336. — Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 28.
3. Любка Т. Похідні фінансові інструменти // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. — Вип. 10. — КНЕУ, 2004. — С. 27—28.

Надійшла до редакції: 10.01.2009

УДК 338.266.4

В. П. Кукоба, канд. екон. наук, доц.,
кафедра економіки підприємств,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВИКОРИСТАННЯ «НЕТРАДИЦІЙНИХ» МЕТОДІВ У ПРОЕКТУВАННІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТЕХНОЛОГІЧНОЇ ПІДГОТОВКИ ВИРОБНИЦТВА

У статті викладено основні методичні підходи до вдосконалення організації технологічної підготовки виробництва. Обґрунтовано використання двоспрямованого алгоритму підготовки проектної документації. Визначено доцільність застосування інверсного темплетування у просторовому плануванні розміщення робочих місць у виробничих підрозділах підприємства.

Ключові слова: організаційний проект, темплетування, просторове розміщення робочих місць, підготовка виробництва.

Розвиток будь-якого виробництва припускає не тільки створення й освоєння нової продукції, але й підготовку виробничих потужностей підприємств для її виготовлення. Усі способи розв'язання цієї проблеми прийнято підрозділяти на *екстенсивні* (будівництво нових підприємств і розширення наявних) і *інтенсивні* (вони передбачають реконструкцію, конверсію, технічне переозброєння, комплексну автоматизацію й інші способи інтенсифікації виробництва). Інтенсифікація виробництва у даний час вважається кращим способом з погляду тривалості постановки нових виробів на виробництво, ресурсозбереження та виконання завдань реорганізації сучасних підприємств.

Організаційні перетворення виробництва визначаються не тільки змінами виробничої програми і технологічних процесів з виготовлення виробів, а й вибором форм організації технологічних процесів. Для розв'язання такої задачі на практиці звичайно користуються не стільки науковими закономірностями перетворень, реорганізації ви-